

Rodzaj dokumentu	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	DFP-Fn-I.3120.9.6.2022
Data	2022-11-24
Autor	Prezydent Miasta Łodzi
Temat	Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości transformatorów
Słowa kluczowe	podatek od nieruchomości, budowle, transformatory

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Prezydent Miasta Łodzi działając na podstawie przepisu art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.)

po rozpatrzeniu

wniosku z dnia 23.08.2022 r. (data wpływu 25.08.2022 r.) w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości

postanawia

uznać, że stanowisko przedstawione we wniosku w zakresie:

- 1) opodatkowania podatkiem od nieruchomości transformatorów blokowych, transformatorów odczepowych potrzeb ogólnych oraz transformatorów rezerwowych jako budowli lub ich części na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane – jest **prawidłowe**,
- 2) opodatkowania podatkiem od nieruchomości transformatorów odczepowych potrzeb własnych jako budowli lub ich części na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane – jest **nieprawidłowe**,
- 3) uznania, że podstawami opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla części budowlanych transformatorów odczepowych potrzeb własnych (mis żelbetowych zbrojnych, stanowisk fundamentowych wyłożonych tłuczniem, szyn jezdnych z ławami fundamentowymi), które w ramach jednego transformatora ujęte są w całości i wspólnie jako jeden środek trwały, powinny być wartości rynkowe części budowlanych na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – jest **nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 25.08.2022 r. do Wydziału Finansowego Urzędu Miasta Łodzi wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie:

- 1) opodatkowania podatkiem od nieruchomości transformatorów blokowych, transformatorów odczepowych potrzeb ogólnych oraz transformatorów rezerwowych jako budowli lub ich części na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane,
- 2) opodatkowania podatkiem od nieruchomości transformatorów odczepowych potrzeb własnych jako budowli lub ich części na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane,

- 3) podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla części budowlanych transformatorów odczepowych potrzeb własnych (mis żelbetowych zbrojnych, stanowisk fundamentowych wyłożonych tłuczniem, szyn jezdnych z ławami fundamentowymi), które w ramach jednego transformatora ujęte są w całości i wspólnie jako jeden środek trwały, na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Na terenie Łodzi Wnioskodawca posiada dwie elektrociepłownie, tj. zakłady przemysłowe wytwarzające w jednym procesie technologicznym w sposób skojarzony energię elektryczną oraz ciepło. Elektrociepłownie zlokalizowane są: przy ul. (dalej Elektrociepłownia 1) oraz przy ul. (dalej Elektrociepłownia 2).

Na terenie Elektrociepłowni 1 i 2 znajdują się urządzenia techniczne transformatorów, wśród których – ze względu na funkcję – wyróżnić można następujące transformatory:

- 1) blokowe – których zadaniem jest podwyższenie poziomu napięcia, jaki występuje na wyjściu generatora do poziomu napięcia odpowiedniego do przesyłu energii elektrycznej za pośrednictwem zewnętrznej sieci elektroenergetycznej. Przedmiotowe urządzenia są potrzebne do pracy sieci przesyłowej na terenie miasta, gdyż wyprowadzają one energię elektryczną generatorów do systemu elektroenergetycznego przez transformację na napięcie 110 kV;
- 2) odczepowe potrzeb ogólnych – które przeznaczone są do zasilania rozdzielni 6kV potrzeb ogólnych obiektów elektrociepłowni, są transformatorami obniżającymi napięcie. Urządzenia te potrzebne są do pracy międzyobiektowej sieci elektroenergetycznej na terenie Elektrociepłowni 1 i 2;
- 3) rezerwowe – które przeznaczone są do zasilania rozdzielni rezerwowych 6kV, stanowiących źródło zasilania rezerwowego wszystkich rozdzielnic 6kV potrzeb własnych, blokowych i ogólnych. Urządzenia te zastępują okresowo inne rodzaje transformatorów;
- 4) odczepowe potrzeb własnych – które przeznaczone są wyłącznie do zasilania rozdzielni 6kV potrzeb własnych blokowych, są transformatorami obniżającymi napięcie. Przedmiotowe urządzenia nie uczestniczą w procesie przesyłu prądu za pośrednictwem zewnętrznych sieci elektroenergetycznych, lecz służą do pracy rozdzielnic potrzeb własnych obsługujących poszczególne bloki energetyczne Elektrociepłowni 1 i 2.

Przedmiotowe urządzenia techniczne wyposażone są w rdzenie transformatorów, które wykonano z izolowanej blachy zimnowalcowanej. Uzwojenia nawijane są drutem miedzianym o przekroju profilowym. Całość jest zalana olejem transformatorowym. Kadzie transformatorów wykonane są z blachy stalowej, usztywnionej kształtownikami poziomymi i pionowymi. W dolnej części kadzi przyspawane są wsporniki umożliwiające podnoszenie transformatora przy pomocy podnośników hydraulicznych. Pokrywy transformatorów wykonane są z płaskiej płyty stalowej usztywnionej kształtownikiem. Poszczególne opisywane urządzenia techniczne wyposażone są w przełączniki zaczepów, konserwatory, wentylatory chłodzące, przekładniki podmuchowo-przepływowe i ciśnieniowe.

Pod każdym z przedmiotowych transformatorów wybudowane zostały misy żelbetowe, które stanowią stanowiska fundamentowe obramowane za pomocą krawężników na ławie betonowej i wyłożone tłuczniem. Szyny stalowe, na których posadowione są poszczególne transformatory, wbetonowano w ławę fundamentową.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie dotyczące stanu faktycznego.

- 1) Czy wymienione w pkt 1 – 3 stanu faktycznego urządzenia techniczne w postaci transformatorów blokowych, odczepowych potrzeb ogólnych oraz rezerwowych stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle lub ich części?
- 2) Czy wskazane w pkt 4 stanu faktycznego urządzenia techniczne w postaci transformatorów odczepowych potrzeb własnych, które nie uczestniczą w procesie przesyłu prądu za pośrednictwem sieci elektroenergetycznych, stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle lub ich części?
- 3) Czy w przypadku środków trwałych obejmujących zarówno wskazane w pkt 4 stanu faktycznego urządzenia techniczne transformatorów odczepowych potrzeb własnych, jak i elementy budowlane (misy żelbetowe zbrojne, stanowiska fundamentowe wyłożone tłuczniem, szyny jezdne z ławami fundamentowymi), lecz które w ramach jednego transformatora ujęte są w całości i wspólnie jako jeden środek trwały, o jednej wartości księgowej – podstawami opodatkowania podatkiem od nieruchomości części budowlanych urządzeń technicznych transformatorów, które to części budowlane są budowlami z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 upb, powinny być wartości rynkowe elementów budowlanych?

Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego.

- 1) W ocenie Wnioskodawcy wymienione w pkt 1 – 3 stanu faktycznego transformatory wchodziły w skład budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w związku z art. 3 pkt 1 upb, a przez to podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.
- 2) W ocenie Wnioskodawcy wymienione w pkt 4 stanu faktycznego transformatory odczepowe potrzeb własnych jako nieuczestniczące w procesie przesyłu prądu za pośrednictwem zewnętrznych sieci elektroenergetycznych nie mogą zostać uznane ani za budowlę ani za części budowli, wobec czego opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości będą podlegały jedynie ich części budowlane.
- 3) W przypadku środków trwałych obejmujących zarówno wskazane w pkt 4 stanu faktycznego urządzenia techniczne transformatorów odczepowych potrzeb własnych, jak i ich elementy budowlane (misy żelbetowe zbrojne, stanowiska fundamentowe wyłożone tłuczniem, szyny jezdne z ławami fundamentowymi), lecz które w ramach jednego transformatora ujęte są w całości i wspólnie jako jeden środek trwały, o jednej wartości księgowej – podstawami opodatkowania podatkiem od nieruchomości części budowlanych urządzeń technicznych transformatorów odczepowych potrzeb własnych będących budowlami z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 upb, powinny być wartości rynkowe elementów budowlanych.

Uzasadnienie stanowiska odnośnie pytania z pkt 1

Zgodnie z art. 2 ust. 1 upol opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- a) grunty,
- b) budynki lub ich części,
- c) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Jako budowlę art. 1a ust. 1 pkt 2 upol definiuje obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Zgodnie zaś z art. 3 pkt 3 upb przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia

reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Definicje powyższe należy uzupełnić poprzez odniesienie się do art. 3 pkt 9 upb, zgodnie z którym przez urządzenia budowlane należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Definicja pojęcia „budowla” zawarta w art. 3 pkt 3 upb w zw. z art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol na gruncie przepisów prawa podatkowego ma charakter zamknięty, a nie przykładowy, co uniemożliwia opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jako budowli obiektów nie wymienionych w powołanych przepisach.

Powyższe potwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09, w którym stwierdzono, że za budowle w rozumieniu upol można uznać:

- 1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 uPb, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej,
- 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 upb lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej.

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyroku, definicja budowli określona w Prawie budowlanym ma charakter definicji zakresowej częściowej. Oznacza to, że w celu uznania danego obiektu za budowlę musi spełniać on dwa warunki: warunek wystarczający bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w tej definicji, oraz warunek konieczny bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury. Zauważyć należy, że definicja ta nie określa statusu obiektów innych niż wskazane *expressis verbis* w sformułowaniu warunku wystarczającego i koniecznego. W rezultacie uznanie danego obiektu za budowlę, jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści, wymaga zastosowania analogii z ustawy. W konsekwencji, jak wskazał Trybunał Konstytucyjny, aby „... ustalić (...), czy dany obiekt powinien czy też nie powinien zostać uznany za budowlę, konieczne okazuje się wykazanie, że posiadane przez niego cechy są (*argumentum a simili*) bądź też nie są (*argumentum a contrario*) w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców (...)

Biorąc to pod uwagę należy stwierdzić, że budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej są te wszystkie obiekty budowlane, które zostały wymienione w art. 3 pkt 3 upb oraz te obiekty budowlane, które są podobne do nich. Opodatkowanie rzeczy, które nie są objęte wyliczeniem zawartym w art. 3 pkt 3 upb, a ich konstrukcja, charakter i przeznaczenie różni się od wymienionych przez ustawodawcę, narusza zasadę określoności i zasadę ustawowego określania przedmiotu danin publicznoprawnych wynikającą z art. 217 Konstytucji RP.

Przy czym zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych odnoszącym się do powołanego wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego definicja budowli na gruncie prawa podatkowego nie może być wykładana w oparciu o inne – poza prawem budowlanym – ustawy.

„Nie można bowiem zaaprobować takiego sposobu wykładni tych przepisów, który polega na odwoływaniu się do definicji zawartych w innych szczególnych ustawach (Prawo

geodezyjne i kartograficzne, Prawo energetyczne), i na ustalaniu desygnatu pojęcia „budowla” poprzez te definicje. Kwalifikację przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości należy bowiem oprzeć przede wszystkim na przepisach ustawy, a jedynie pomocniczo na Prawie budowlanym, co – jak trafnie zauważyła skarżąca Spółka – zostało potwierdzone przez Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09. Trybunał wskazał, że odwołanie się w ustawie do przepisów prawa budowlanego należy interpretować jako odesłanie do przepisów ustawy Prawo budowlane, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym (wyrok NSA z dnia 7 lipca 2015 r. II FSK 1673/13).

Powyższe oznacza, że nie może być uznany za budowlę lub urządzenie budowlane obiekt, który nie jest wymieniony wprost w przepisach prawa budowlanego i nie jest do tych obiektów nawet podobny. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 grudnia 2015 r. II FSK 977/15 wprost stwierdzono, że za budowlę można uznać wyłącznie taki obiekt budowlany, który został wskazany w definicji budowli albo w innych przepisach Prawa budowlanego.

Co prawda ani art. 3 pkt 3 upb, ani też art. 3 pkt 9 upb, jak i inne artykuły i załączniki do ustawy Prawo budowlane nie zaliczają transformatorów do budowli. Za budowlę uznać jednak należy sieć elektroenergetyczną. Sieć taka mieści się bowiem w pojęciu wymienionej w art. 3 pkt 3 upb sieci technicznej, która zgodnie z art. 3 pkt 1 tej ustawy stanowi wraz z instalacjami i urządzeniami obiekt budowlany. Sieć elektroenergetyczną zakwalifikować należy zatem jako budowlę także na gruncie upol i uznać za przedmiot podatku od nieruchomości wraz z poszczególnymi elementami wchodzącymi w jej skład.

Ponieważ upb definiuje obiekt budowlany m.in. jako budowlę wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania danego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (art. 3 pkt 1 upb), to rozważyć należy, czy wymienione w pkt 1 – 3 stanu faktycznego transformatory blokowe, odczepowe potrzeb ogólnych oraz rezerwowe nie są składnikami budowli sieci elektroenergetycznej, przyjmując jako dyrektywę tej oceny kompletność (funkcjonalność) obiektu budowlanego, wynikającą z normatywnej definicji obiektu budowlanego.

Ponieważ opisywane w pkt 1 – 3 stanu faktycznego urządzenia techniczne transformatorów zapewniają możliwość użytkowania zgodnie z ich przeznaczeniem następujących budowli:

- miejskiej sieci elektroenergetycznej na terenie Łodzi (transformatory blokowe i rezerwowe),
- międzyobiektowej sieci elektroenergetycznej na terenie Elektrociepłowni 1 i 2 (transformatory odczepowe potrzeb ogólnych oraz rezerwowe),

to te urządzenia techniczne należy identyfikować jako część sieci technicznej (odrębnego obiektu budowlanego), które zapewniają właśnie możliwość użytkowania tejże sieci (obektu budowlanego) zgodnie z jej przeznaczeniem. Są zatem niezbędne dla funkcjonowania budowli.

Kwalifikacja ta znajduje również potwierdzenie w wyniku wykładni językowej powyższych przepisów, wspartej definicją słownikową, gdzie przez sieć elektroenergetyczną należy rozumieć układ urządzeń i przewodów przeznaczonych do przesyłania energii elektrycznej z elektrowni do punktu odbioru (tak Słownik Języka Polskiego PWN, dostępny na sjp.pwn.pl).

Urządzenie energetyczne, jakim jest transformator, może stanowić element sieci technicznej stosowany m.in. w procesach przesyłania i dystrybucji energii. Oznacza to, że może stanowić on przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości wraz z pozostałymi elementami sieci elektroenergetycznej (por. wyrok NSA z dnia 22 lipca 2020 r. II FSK 1064/20).

Uzasadnienie stanowiska odnośnie pytania z pkt 2

Podtrzymując w całości zawartą wyżej argumentację odnoszącą się do pytania 1, Wnioskodawca podkreśla, iż przywołane w niej powody, dla których wymienione w pkt 1 – 3 stanu faktycznego transformatory stanowią części budowli sieci technicznej i z tego tytułu podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie mają zastosowania dla urządzeń technicznych transformatorów odczepowych potrzeb własnych. Ze względu na ich szczególną funkcję w ocenie Wnioskodawcy istnieją argumenty, dla których nie mogą one zostać uznane za budowle lub części budowli, na gruncie ustawy podatkowej.

Budowlą podlegającą opodatkowaniu jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych (art. 1 a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 upb). Skoro jak wyżej wskazano, transformator jako niezdefiniowany w upb jako budowla może być uznany za budowlę na gruncie prawa podatkowego pod warunkiem, że zapewnia możliwość użytkowania danego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, istotnym jest na tle powołanej definicji ustalenie, czy transformator nie może być uznany za będącą częścią składową budowli instalację.

W ocenie Wnioskodawcy uznanie wymienionych w pkt 4 stanu faktycznego transformatorów odczepowych potrzeb własnych za instalację służebną wobec innej, budowli (zdefiniowanej w prawie budowlanym), jest wykluczone.

Jak wspomniano wcześniej, pojęciem zdefiniowanym w upb jako budowla jest wymieniona w art. 3 pkt 3 upb sieć techniczna. Ponadto z dalszych przepisów tej ustawy wynika, że do obiektów budowlanych zalicza się m.in. sieci elektroenergetyczne, wodociągowe, kanalizacyjne, gazowe, ciepłone i telekomunikacyjne (załącznik do ustawy – kategoria XXVI).

Sieć elektroenergetyczną zakwalifikować można zatem jako budowlę także na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i uznać za przedmiot podatku od nieruchomości.

W przypadku transformatora odczepowego potrzeb własnych nie sposób jednakże dopatrzeć się jakiegokolwiek funkcjonalnego powiązania z siecią elektroenergetyczną. Brak jest również powiązania technicznego pomiędzy transformatorem odczepowym potrzeb własnych poprzez jego wbudowanie (zamontowanie) jako części sieci. Transformatory odczepowe potrzeb własnych nie stanowią elementów składowych sieci związanej z zasilaniem w energię elektryczną innych obiektów. Funkcja transformatorów odczepowych potrzeb własnych ograniczona jest do zasilania niestanowiących budowli instalacji obsługujących poszczególne bloki energetyczne Elektrociepłowni 1 i 2, a konkretnie poszczególnych rozdzielnic blokowych potrzeb własnych, które nie stanowią elementu sieci elektroenergetycznej, lecz urządzenia techniczne nie zdefiniowane w ustawie jako budowlane. Wymontowanie danej rozdzielnicy nie uniemożliwiłoby dostarczenia energii elektrycznej do odbiorców, bowiem nie stanowią one elementu sieci elektroenergetycznej.

Skoro transformatory odczepowe potrzeb własnych nie wykazują związku funkcjonalnego z żadnym obiektem zdefiniowanym przez prawo budowlane jako budowla (w tym z siecią elektroenergetyczną) i nie stanowią ich wyposażenia, brak jest możliwości wykorzystania transformatorów odczepowych potrzeb własnych łącznie z innymi budowlami jako pewnej całości. Transformatory odczepowe potrzeb własnych nie stanowią koniecznego elementu niezbędnego do działania sieci elektroenergetycznych i nie wpływają na jej funkcjonowanie. Mają za to wpływ na funkcjonowanie innych urządzeń na terenie zakładu Wnioskodawcy, których to jednak urządzeń, zgodnie z powyższym nie sposób zakwalifikować do budowli.

Przyjmując jako dyrektywę oceny kompletność (funkcjonalność) obiektu budowlanego, jakim jest sieć elektroenergetyczna, wynikającą z normatywnej definicji obiektu budowlanego, w ocenie Wnioskodawcy nie sposób uznać, by transformatory odczepowe potrzeb własnych jako urządzenia stanowiły instalacje wchodzące w skład takiej

sieci, przez co nie powinny on stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (za wyjątkiem ich elementów budowlanych).

Uzasadnienie odnośnie pytania z pkt 3

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 upol podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowi co do zasady wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Natomiast art. 4 ust. 5 upol przewiduje, że jeżeli od budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Wedle art. 4 ust. 6 upol, jeżeli budowle lub ich części zostały ulepszone lub zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych.

Wreszcie, w sytuacji gdy podatnik nie określił wartości budowli poddawanych amortyzacji oraz budowli, od których nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych, lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, zastosowanie ma art. 4 ust. 7 upol. Wówczas organ podatkowy powołuje biegłego, celem ustalenia odpowiedniej wartości.

Zważając na powyższe, należy uwzględnić to, że budowle lub ich części, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne winny być – zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 upol – opodatkowane od wartości początkowej, czyli od wartości, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalonej na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszonej o odpisy amortyzacyjne.

Sytuacją idealnie przystającą do powołanego przepisu byłoby, gdyby każdy pojedynczy przedmiot, stanowiący budynek albo budowlę na płaszczyźnie upol, miał odzwierciedlenie w postaci odrębnego środka trwałego. Wówczas wartość przypisana takiemu środkowi trwałemu byłaby równocześnie wartością budowli, podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, co uzasadnia skorzystanie z art. 4 ust. 1 pkt 3 upol. Niestety w praktyce często tak nie jest, a art. 4 ust. 1 pkt 3 upol nie bierze pod uwagę okoliczności szczególnych, które umykają prostej kwalifikacji. Tak właśnie dzieje się wtedy, gdy jednym środkiem trwałym objętych jest kilka obiektów, przykładowo budynek i budowla albo budowla i obiekt małej architektury. W takim stanie rzeczy wartość złożonego środka trwałego nie jest wartością budowli, którą należy przyjąć jako podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W rzeczywistości wartość środka trwałego przewyższa wartość budowli.

Opisany problem dotyczy środków trwałych obejmujących urządzenia techniczne wymienione w pkt 4 opisu stanu faktycznego, tj. transformatory odczepowe potrzeb własnych oraz ich elementy budowlane. Bowiem w ewidencji księgowej Wnioskodawca ujmuje wspólnie pod postacią jednego środka trwałego dany transformator oraz szereg elementów budowlanych, przez co taki środek trwały pozostaje niejednorodny z punktu widzenia poszczególnych kategorii przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Na płaszczyźnie księgowej istnieje jeden środek trwały, posiadający jedną wartość księgową. Natomiast faktycznie obejmuje on urządzenie techniczne w postaci transformatora odczepowego potrzeb własnych oraz obiekty budowlane, przez co środek ten ma w świetle upol złożoną, niejednorodną strukturę. Jego elementami są bowiem budowle, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 upb, oraz urządzenie wyłącznie techniczne, niebędące ani budowlą, ani żadnym z pozostałych przedmiotów opodatkowania

podatkiem od nieruchomości. Tak naprawdę opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane urządzeń technicznych, które wspólnie ujęte są jako jeden środek trwały, o jednej wartości księgowej.

Przyjmowanie w takim stanie rzeczy do opodatkowania całej wartości takiego specyficznego środka trwałego byłoby działaniem skrajnie uproszczonym, niezgodnym z przepisami upol i godziłoby w interesy podatnika. Jedynym rozwiązaniem jest zatem wyodrębnienie z całkowitej wartości księgowej środka trwałego, wyłącznie wartości fragmentów będących budowlami.

Niestety, z uwagi na zasygnalizowany brak jednorodności transformatorów wymienionych w pkt 4 opisu stanu faktycznego, polegający na tym, że obiekt ten to całość użytkowa złożona z urządzeń technicznych nie podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości oraz z części budowlanych stanowiących budowle podlegające opodatkowaniu wskazanym podatkiem, w opisanym przypadku nie jest możliwe ustalenie wartości początkowej samych budowli, poprzez określenie udziału wartości części budowlanych w całkowitej wartości początkowej środka trwałego.

Podnieść należy, iż kluczowe w niniejszej sprawie jest to, że urządzenia techniczne transformatorów odczepowych potrzeb własnych i ich części budowlane zostały zrealizowane w całkowicie odmiennych technikach, wymagających różnych nakładów i generujących odmienne koszty. Wnioskodawca nie dysponuje ani danymi źródłowymi, ani innego typu informacjami, które pozwoliłyby na wydzielenie z wartości ogólnej środka trwałego tylko wartości każdego elementu budowlanego. Brak jest narzędzia i cechy charakterystycznej (np. powierzchni, długości, kubatury itp.), za pomocą których można byłoby precyzyjnie i przekonująco wyłączyć z wartości transformatorów wymienionych w pkt 4 opisu stanu faktycznego konkretne wartości części budowlanych, czyli żelbetowych fundamentów, mis żelbetowych zbrojnych oraz żelbetowych ścianek.

Wobec powyższego, najwłaściwszą metodą ustalania podstaw opodatkowania części budowlanych jest określenie wartości rynkowych przedmiotowych żelbetowych fundamentów, mis żelbetowych zbrojnych oraz żelbetowych ścianek.

W tym miejscu zauważyć trzeba, że art. 4 ust. 7 upol przyznaje organowi podatkowemu uprawnienie do powołania biegłego, jeżeli podatnik nie określił wartości budowli poddawanych amortyzacji lub już zamortyzowanych oraz budowli, od których nie są dokonywane odpisy amortyzacyjne, albo podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej. Wówczas biegły ma ustalić prawidłową wartość budowli. Regulacja ta ma zabezpieczać przed stanem, w którym brak wskazania przez podatnika wartości budowli tamowałby możliwość poddania ich opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Co prawda kompetencja do powołania biegłego została przyznana w art. 4 ust. 7 upol organowi podatkowemu, jednak przejawiany przez Wnioskodawcę zamiar uniknięcia sytuacji, w której analizowane budowle nie byłyby w ogóle opodatkowane podatkiem od nieruchomości, uzasadnia zaakceptowanie wartości rynkowych części budowlanych transformatorów wymienionych w pkt 4 opisu stanu faktycznego jako ich podstaw opodatkowania.

Podsumowując, Wnioskodawca nie dysponując realną możliwością ustalenia wartości początkowych elementów budowlanych transformatorów odczepowych potrzeb własnych (żelbetowych fundamentów, mis żelbetowych zbrojnych oraz żelbetowych ścianek), dąży jednak do opodatkowania tych budowli, co jednak powinno być zgodne ze stanem rzeczywistym i przepisami.

Stwierdzić więc należy, iż w scharakteryzowanych okolicznościach art. 4 ust. 1 pkt 3 upol nie powinien mieć zastosowania do budowli w postaci części budowlanych transformatorów odczepowych potrzeb własnych. Za podstawy opodatkowania opisanych budowli powinny być przyjęte ich wartości rynkowe, do czego daje podstawy art. 4 ust. 7 w zw. z ust. 5 upol.

Prezydent Miasta Łodzi uznał, że stanowisko przedstawione we wniosku w zakresie:

- 1) opodatkowania podatkiem od nieruchomości transformatorów blokowych, transformatorów odczepowych potrzeb ogólnych oraz transformatorów rezerwowych jako budowli lub ich części na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane – jest prawidłowe,**
- 2) opodatkowania podatkiem od nieruchomości transformatorów odczepowych potrzeb własnych jako budowli lub ich części na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane – jest nieprawidłowe,**
- 3) uznania, że podstawami opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla części budowlanych transformatorów odczepowych potrzeb własnych (mis żelbetowych zbrojnych, stanowisk fundamentowych wyłożonych tłuczniem, szyn jezdnych z ławami fundamentowymi), które w ramach jednego transformatora ujęte są w całości i wspólnie jako jeden środek trwały, powinny być wartości rynkowe części budowlanych na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – jest nieprawidłowe.**

Uzasadnienie odnośnie pytania z pkt 1 i 2

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1452 ze zm.; zwanej dalej u.p.o.l.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty, 2) budynki lub ich części oraz 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Stworzona na potrzeby podatkowe definicja budowli, zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. stanowi, że poprzez budowlę należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. W świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09 odesłanie do „przepisów prawa budowlanego” oznacza odesłanie do przepisów ustawy Prawo budowlane. Odesłanie, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., dotyczy bowiem określenia przedmiotu opodatkowania, a zgodnie z art. 217 Konstytucji RP przedmiot opodatkowania winien być uregulowany wyłącznie w ustawie.

Powyższa definicja budowli zawiera odesłanie do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a także urządzenia budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

Pojęcie obiektu budowlanego zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.; dalej u.p.b.) jako budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

W świetle art. 3 pkt 3 u.p.b. pod pojęciem budowli należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych

urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Natomiast w świetle art. 3 pkt 9 u.p.b. pod pojęciem urządzenia budowlanego należy rozumieć urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Reasumując, budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 oraz art. 3 pkt 9 u.p.b. jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, w tym budowla wskazana w art. 3 pkt 3 u.p.b., wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, jak i urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Sposób, w jaki należy interpretować pojęcie budowli na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., był przedmiotem interpretacji w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny „za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać:

- 1) jedynie budowle wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
- 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane expressis verbis – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu u.p.b. nie są instalacje,
mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”.

W tym samym wyroku Trybunał Konstytucyjny wyraźnie wskazał, iż „reguły wykładni w celu poprawnego odtworzenia normy prawnej z tekstu prawnego nakazują:

- 1) interpretować przepisy prawne w kontekście normatywnym, obejmującym nie tylko przepisy sąsiadujące czy przepisy zawarte w tej samej jednostce systematyzacyjnej, lecz także treść całego aktu normatywnego,
- 2) uwzględniać wszelkie przepisy modyfikujące regulację podstawową, niezależnie od tego, w jakim miejscu danego aktu normatywnego czy też w jakim akcie normatywnym takie modyfikatory zostały zamieszczone,
- 3) przeprowadzać interpretację przepisów prawnych w taki sposób, by uniknąć niespójności i luk, co z założenia wymaga wzięcia pod uwagę pozostałych uregulowań danego aktu normatywnego oraz uregulowań aktów normatywnych odnoszących się do identycznej lub podobnej materii. Oznacza to, że nie tylko możliwe, lecz wręcz konieczne okazuje się rozważenie, czy inne przepisy u.p.b. oraz inne akty normatywne nie współkształtują definicji sformułowanych w art. 3 pkt 1, 2, 3, 4 i 9 u.p.b., a przynajmniej nie wpływają na sposób kwalifikowania na ich podstawie poszczególnych obiektów, co jest tym bardziej uzasadnione, że – jak wykazano – definicje te budzą bardzo wiele wątpliwości”.

A zatem na podstawie wyroku TK do kategorii budowli należą budowle wymienione wprost w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, a w celu ustalenia zakresu pojęciowego poszczególnych rodzajów budowli, które nie zostały

zdefiniowane w ustawie Prawo budowlane, należy odwołać się do przepisów innych aktów prawnych rangi ustawowej regulujących daną materię.

Na podstawie jednoznacznego zapisu art. 3 pkt 3 u.p.b. do kategorii budowli ustawodawca zaliczył m.in. sieci techniczne i sieci uzbrojenia terenu.

Zgodnie z zaleceniami zawartymi w wyroku Trybunału Konstytucyjnego w celu przeprowadzenia poprawnej interpretacji pojęć użytych w ustawie Prawo budowlane należy wziąć pod uwagę pozostałe przepisy tego aktu normatywnego oraz przepisy innych aktów normatywnych nienależących do gałęzi prawa podatkowego w zakresie odnoszącym się do podobnej materii, które wpływają na sposób kwalifikowania danych obiektów.

Przede wszystkim należy zaznaczyć, że kategorie obiektów budowlanych podlegających regulacjom prawa budowlanego zostały wymienione wprost w załączniku do ustawy Prawo budowlane, który w ramach kategorii XXVI wyróżnia sieci elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przesyłowe.

Jednocześnie w ustawie Prawo budowlane nie zostało zdefiniowane ani pojęcie sieci technicznych, ani pojęcie sieci uzbrojenia terenu, które ma kluczowe znaczenie dla ustalenia, jakie elementy składają się na tego typu budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.b., do którego odsyła z kolei art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Według wykładni literalnej „sieć techniczna” to instalacje (urządzenia techniczne, linie techniczne) połączone i współpracujące ze sobą, tworzące całość techniczną i użytkową, gdzie każdy element sieci jest niezbędny do prawidłowego funkcjonowania pozostałych urządzeń w sieci (zob. wyrok NSA z dnia 27 maja 2009 r. sygn. akt II FSK 564/08; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2007 r. sygn. akt I SA/Wr 1409/07).

Podstawowe znaczenie dla ustalenia zakresu pojęcia „sieci” mają przepisy ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1385 z późn. zm.; dalej u.p.e.). W tym celu należy odnieść się do trzech definicji zawartych w tej ustawie: urządzenia, instalacji i sieci. Pod pojęciem „urządzenia” należy rozumieć urządzenia techniczne stosowane w procesach energetycznych (art. 3 pkt 9 u.p.e.). Natomiast urządzenia wraz z układami połączeń między nimi tworzą „instalacje” (art. 3 pkt 10 u.p.e.). Z kolei instalacje połączone i współpracujące ze sobą, służące do przesyłania lub dystrybucji paliw lub energii, należące do przedsiębiorstwa energetycznego tworzą „sieć” (art. 3 pkt 11 u.p.e.). Odtwarzając definicję „sieci” na podstawie powyższych przepisów rangi ustawowej należy uznać, że „sieć” to zbiór urządzeń technicznych stosowanych w procesach energetycznych, które wraz z układami połączeń między nimi tworzą instalacje, które są połączone i współpracują ze sobą w celu przesyłania lub dystrybucji paliw lub energii. Zdefiniowana w ten sposób „sieć techniczna” (art. 3 pkt 9, 10 i 11 u.p.e.) stanowi budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b.

Natomiast w celu poprawnego odtworzenia definicji „sieci uzbrojenia terenu” trzeba odnieść się do przepisów ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1990 ze zm.; dalej u.p.g.k.). Zgodnie z art. 2 pkt 11 u.p.g.k. poprzez „sieci uzbrojenia terenu” rozumie się wszelkiego rodzaju nadziemne, naziemne i podziemne przewody i urządzenia: wodociągowe, kanalizacyjne, gazowe, ciepłownicze, telekomunikacyjne, elektroenergetyczne i inne, z wyłączeniem urządzeń melioracji szczegółowych, a także podziemne budowle, które w rozumieniu przepisów o statystyce publicznej nie są budynkami. Na podstawie tego przepisu sieć elektroenergetyczną, będącą jednym z rodzajów sieci uzbrojenia terenu, należy zdefiniować jako wszelkiego rodzaju nadziemne, naziemne i podziemne przewody i urządzenia elektroenergetyczne.

Powyższe stanowisko zostało zaprezentowane m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 maja 2011 r. sygn. akt II OSK 813/10 oraz w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 24 października 2013 r. sygn. akt II SA/Op 341/13. W powyższych wyrokach Sady wskazały, że skoro ustawodawca nie definiuje w Prawie budowlanym pojęcia sieci uzbrojenia terenu, jak i pojęcia uzbrojenia

terenu, należy w tym zakresie odnieść się do definicji zawartych w ustawie Prawo geodezyjne i kartograficzne, a także w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym oraz ustawie o gospodarce nieruchomościami. Jednocześnie odnosząc się do definicji sieci uzbrojenia terenu Sądy podkreśliły, że wyliczenie rodzajów urządzeń infrastruktury technicznej zawarte w art. 2 pkt 11 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne nie może być uznane za wyliczenie enumeratywne (wyczerpujące) i stanowić zamknięty katalog tych urządzeń. Skoro bowiem ustawodawca posłużył się wyrażeniem „wszelkiego rodzaju”, to należy uznać, że wyliczenie to ma charakter przykładowy.

Również w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 lutego 2011 r. sygn. akt II FSK 1723/09 oraz wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 listopada 2010 r. sygn. akt II FSK 2119/09 wskazano, że „wykorzystanie określeń i pojęć normatywnych ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne do zdefiniowania terminu „sieci uzbrojenia terenu”, który jako oznaczający budowlę ma znaczenie dla prawa budowlanego, a przez zapis art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. również dla prawa podatkowego, uzasadnione jest tym, że ani u.p.o.l. ani też u.p.b. wymienianego w nich nazwania nie wyjaśniają. Ważne jest również, że definicja sieci uzbrojenia terenu przewidziana w ustawie Prawo geodezyjne i kartograficzne jest na tyle ogólna, że można ją stosować do różnych przedmiotowo sieci”.

Z powyższego wynika, że wszelkiego rodzaju przewody i urządzenia elektroenergetyczne połączone pod względem funkcjonalnym stanowią „sieć uzbrojenia terenu”, bowiem przepis art. 2 pkt 11 u.p.g.k. wprost o tym stanowi i nie przewiduje jakichkolwiek wyłączeń w tym przedmiocie. Zdefiniowana w ten sposób „sieć uzbrojenia terenu” jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b.

Zagadnienia dotyczące uznania transformatorów za przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości zostały rozstrzygnięte w orzecznictwie sądów administracyjnych.

W świetle wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2020 r. sygn. akt II FSK 1317/20 „transformatory stanowią niezbędny element sieci elektroenergetycznej. Wymontowanie tych urządzeń uniemożliwiłoby dostarczanie energii elektrycznej do odbiorców o dostosowanym napięciu do poziomu przez nich oczekiwanego. Zgodnie z wymogami techniki i wymogami użytkowymi, transformatory, jak i urządzenia rozdzielcze (służące do rozdzielenia energii elektrycznej przez skierowanie jej do odbiorców), baterie akumulatorów (służące zapewnieniu zasilania awaryjnego) oraz inne szczegółowo opisane przez biegłego urządzenia (m.in. dławiki, wyłączniki) stanowią całość z liniami elektroenergetycznymi, wspólnie z nimi i innymi elementami sieci umożliwiając prawidłowy przesył energii elektrycznej” (zob. też: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 19 października 2021 r. sygn. akt I SA/Bd 353/21; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 15 grudnia 2020 r. sygn. akt I SA/Bd 728/20; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 10 grudnia 2019 r. sygn. akt I SA/Łd 570/19).

Również w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 lipca 2020 r. sygn. akt II FSK 1064/20 wskazano, że „w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 i 3 p.b. transformatory, urządzenia rozdzielcze oraz baterie akumulatorów stanowią część sieci elektroenergetycznej, a nie część składową budynku. Elementy te należy identyfikować, jako część instalacji (odrębnego obiektu budowlanego), które zapewniają właśnie możliwość użytkowania tejże instalacji (obiektu budowlanego) zgodnie z jej przeznaczeniem. Są zatem niezbędne dla funkcjonowania budowli”.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że transformatory blokowe i transformatory rezerwowe zapewniają możliwość użytkowania zgodnie z przeznaczeniem miejskiej sieci elektroenergetycznej, zaś transformatory odczepowe potrzeb ogólnych i transformatory rezerwowe zapewniają możliwość użytkowania zgodnie z przeznaczeniem międzyobiektovej sieci elektroenergetycznej na terenie Elektrociepłowni 1 i 2. Transformatory te stanowią zatem niezbędny element zewnętrznej i międzyobiektovej sieci

elektroenergetycznej, a ich wymontowanie uniemożliwiłoby dostarczanie energii elektrycznej o odpowiednim napięciu do odbiorców lub między obiektami na terenie Elektrociepłowni 1 i 2. Tym samym transformatory blokowe, transformatory odczepowe potrzeb ogólnych i transformatory rezerwowe stanowią budowle na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane.

Z kolei transformatory odczepowe potrzeb własnych – podobnie jak transformatory odczepowe potrzeb ogólnych – przeznaczone są do zasilania rozdzielni 6kV obniżając napięcie, z tym że nie w ramach potrzeb ogólnych do pracy międzyobiektywnej sieci elektroenergetycznej Elektrociepłowni 1 i 2, lecz w ramach potrzeb własnych do pracy rozdzielnic obsługujących poszczególne bloki energetyczne Elektrociepłowni 1 i 2. Należy zaznaczyć, że ustawodawca definiując pojęcie sieci elektroenergetycznej, nie dokonał rozróżnienia na sieć służącą do zasilania w energię elektryczną odbiorców zewnętrznych i sieć służącą do zasilania instalacji wewnątrzzakładowych przedsiębiorstwa energetycznego (tj. rozdzielnic blokowych potrzeb własnych). Dla uznania danego urządzenia za element sieci elektroenergetycznej nie ma znaczenia, jaki podmiot jest odbiorcą energii. Wymontowanie transformatorów i rozdzielnic potrzeb własnych nie uniemożliwiłoby dostarczanie energii elektrycznej od odbiorców – jak podnosi pełnomocnik Spółki, jednak uniemożliwiłoby dostarczanie energii elektrycznej do bloków energetycznych wewnątrz elektrociepłowni. Wobec powyższego należy uznać, że zarówno transformatory odczepowe potrzeb własnych (jak i rozdzielnice blokowe potrzeb własnych) stanowią niezbędny element sieci elektroenergetycznej wewnątrzzakładowej, a ich wymontowanie uniemożliwiłoby dostarczanie energii elektrycznej o odpowiednim napięciu do bloków energetycznych Elektrociepłowni 1 i 2. Tym samym transformatory odczepowe potrzeb własnych (jak i rozdzielnice blokowe potrzeb własnych) stanowią budowle na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane.

Uzasadnienie odnośnie pytania z pkt 3

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Natomiast w świetle art. 4 ust. 5 u.p.o.l., jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Na podstawie art. 4 ust. 6 u.p.o.l., jeżeli budowle lub ich części, o których mowa w ust. 5, zostały ulepszone lub zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych.

Z uwagi na to, że w ocenie organu podatkowego zarówno transformatory odczepowe potrzeb własnych, jak i części budowlane tych urządzeń (misy żelbetowe zbrojne, stanowiska fundamentowe wyłożone tłuczniem, szyny jezdne z ławami fundamentowymi), które ujęte zostały w całości i wspólnie jako jeden środek trwały, stanowią budowle na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, niezadane jest wydzielanie ich wartości z łącznej wartości, a podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi –

zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. – wartość początkowa transformatorów odczepowych potrzeb własnych i ich części budowlanych, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Niemniej jednak odnosząc się na marginesie do ustalenia podstawy opodatkowania w przypadkach, gdy mamy do czynienia z urządzeniem technicznym niestanowiącym budowli, posadowionym na fundamencie stanowiącym budowlę, a ujętymi wspólnie w całości jako jeden środek trwały, w świetle art. art. 4 ust. 1 pkt 3 i 5 u.p.o.l. podstawę opodatkowania stanowi wartość początkowa części budowlanej, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanej – jej wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Wartość rynkowa budowli, o której mowa w art. 4 ust. 5 u.p.o.l., stanowi bowiem podstawę opodatkowania wyłącznie w przypadku, gdy od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Ustawodawca nie przewidział w powyższym przepisie innych wyjątków od ogólnej zasady ustalania podstawy opodatkowania dla budowli określonej w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania interpretacji.

Na niniejszą interpretację stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 90 – 434 Łódź, w dwóch egzemplarzach, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji (art. 53 § 1 i art. 47 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm.). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Urzędu Miasta Łodzi, Departament Finansów Publicznych, Wydział Finansowy, ul. Sienkiewicza 5, 90 – 113 Łódź.